

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)

CAROLLINE SAYURI YAMAJI

***GAP DE EXPECTATIVAS EM AUDITORIA INDEPENDENTE:*
UMA ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE ESTUDANTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
QUANTO À RESPONSABILIDADE DO AUDITOR NA DETECÇÃO DE ERROS E
FRAUDES**

BRASÍLIA

2015

Carolline Sayuri Yamaji

GAP DE EXPECTATIVAS EM AUDITORIA INDEPENDENTE:
Uma Análise da Percepção de Estudantes de Ciências Contábeis Quanto à
Responsabilidade do Auditor na Detecção de Erros e Fraudes

Manografia apresentado ao curso de graduação em Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília (UnB) como requisito para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais.

Orientador: Professor Doutor José Alves Dantas

BRASÍLIA

2015

CAROLLINE SAYURI YAMAJI

GAP DE EXPECTATIVAS EM AUDITORIA INDEPENDENTE:
Uma Análise da Percepção de Estudantes de Ciências Contábeis Quanto à
Responsabilidade do Auditor na Detecção de Erros e Fraudes

Monografia apresentado ao curso de graduação em Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília (UnB) como requisito para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais.

Brasília, ____ de Novembro de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Doutor José Alves Dantas
Universidade de Brasília (UnB)

Prof. Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Universidade de Brasília (UnB)

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer a Deus pelas oportunidades que ele tem me dado, concluir a faculdade é uma delas.

Gostaria de agradecer ao meu orientador Prof. Dr. José Alves Dantas pela paciência e pela ajuda, sem o qual jamais teria realizado esse trabalho.

Agradeço a minha família que teve paciência nessa época agitada da minha vida, principalmente ao meu marido Diego Lacerda Cabral que me ajudou e me apoiou em todos os momentos sem me deixar desistir e ao meu filho que ainda não chegou, mas que motivou a minha luta e me fez dar o melhor de mim.

Agradeço, também, aos meus amigos: Thales Pimentel Ferreira, Maria Gabriela Monici, Raissa Ramos da Costa e Gabriel Ferreira de Amaral que me deram excelentes anos de faculdade.

*“Não adianta se entregar aos sonhos se você se
Esquecer de viver” (Harry Potter e a Pedra Filosofal)*

J. K. Rowling

LISTA DE TABELAS

Tabela – 1	Análise geral dos resultados dos questionários	12
Tabela – 2	Análise por tipos de questionários	13
Tabela – 3	Análise de dados por período	14
Tabela – 4	Análise de dados por ter cursado ou não a disciplina de auditoria	15
Tabela – 5	Análise por Regressão	16

SUMÁRIO

1 – Introdução	1
2 – Referencial Teórico	3
2.1 – Papel da Auditoria	3
2.2 – Limites da Asseguração Razoável	4
2.3 – Gap de expectativas	5
2.4 – Pesquisas sobre o tema.....	6
3 – Procedimentos metodológicos	9
3.1 – Tipo de pesquisa	9
3.2 – Instrumento de pesquisa	10
3.3 – Público Alvo	10
3.4 – Parâmetros de análise.....	11
4 – Análise de resultados.....	12
4.1 – Estatísticas Descritiva – Quadro geral	12
4.2 – Estatísticas Descritiva – Por grupos de controle	12
4.2.1 – Por tipos de questionário	12
4.2.2 – Pelo semestre letivo cursado	13
4.2.3 – Por ter cursado ou não disciplinas de auditoria	14
4.3 – Análise por regressão	15
5 – Conclusões	17
Referências	19
Apêndices.....	22

RESUMO

O tema *gap* de expectativas aparece com maior frequência quando escândalos financeiros corporativos aparecem na mídia e o auditor independente na atribuição dos seus trabalhos não detecta o erro ou a fraude e lhe é atribuído culpa juntamente com quem as cometeu. Este estudo teve como público alvo os alunos de graduação de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, para verificar qual o nível provável de culpa atribuído aos auditores quando estes não detectam erros ou fraudes cometidas por seus clientes, através da aplicação de questionários em sala de aula de matérias oferecidas pelo Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, levando em consideração a justificativa do auditor, o semestre cursado pelo respondente e se já haviam cursado alguma das matérias de auditoria, além de ser verificada a relevância dessas variáveis para a percepção de resposta dos alunos através da análise por regressão. Os resultados demonstram que a maioria dos alunos, independente das variáveis em que enquadravam, acreditam que o auditor teve culpa ao não detectar a fraude ou erro na realização de seus trabalhos, e que apenas os questionários que havia a justificativa do auditor foi relevante para a análise nas situações-problemas 3 e 4 e na média, e nas demais variáveis não foi possível verificar significativa relevância, inclusive quando combinado as justificativas dos auditores e o fato dos respondentes terem ou não cursado alguma das matérias de auditoria.

Palavras-chave: *Gap* de expectativas; auditoria independente; responsabilidade; auditoria; erros; fraudes.

1 - INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos, os mercados financeiros e de capitais tomaram formas e adquiriram características. Uma companhia, ao abrir seu capital, além de ter a sua frente oportunidade de crescimento e aumento de competitividade, também consegue captar recursos com investidores em todo mundo. Contudo, para que tudo isso ocorra, muitos que pretendem investir precisam de garantias de que a situação financeira da empresa está de acordo com o demonstrado. Desta forma precisa-se de um profissional independente da companhia que confirmasse a qualidade e precisão das informações contábeis prestadas para atender essas expectativas.

Desse modo surge o auditor independente no cenário do mercado financeiro e de capitais para atestar e garantir que as informações prestadas pelas companhias aos investidores refletem a real situação patrimonial-financeira da entidade. A auditoria independente, ou seja, das demonstrações contábeis, é realizada por um auditor externo à entidade, que procura evidências de que as demonstrações contábeis que estão sendo auditadas estão de acordo com as normas e princípios contábeis, e posteriormente emitindo os resultados aos usuários da informação (ALBUQUERQUE, 2012).

Porém, com escândalos de desvios de recursos e fraudes em grandes entidades, a profissão de auditoria periodicamente é questionada quanto às suas responsabilidades para com os investidores, criando o chamado *gap* de expectativas em auditoria, um tema constantemente abordado quando há na mídia casos em que o parecer do auditor não detectou nenhuma irregularidade em uma companhia que de repente faliu ou um caso de corrupção surge (MORAES, 2012).

Segundo Albuquerque (2009) quando o auditor desempenha a sua função, a sociedade espera que sejam detectados fraudes e erros e que esses sejam denunciados. Deste modo com escândalos corporativos que ficaram mais frequente, as normas de auditoria começaram a delimitar melhor a sua abrangência para deixar claro seus objetivos e o qual o trabalho do auditor (NIYAMA; *et. al*, 2011).

Casos como o da Enron, descoberto em 2001, em que a firma de auditoria Arthur Andersen, uma das cinco maiores empresas de auditoria na época, veio a falir, foi um caso impulsionador para a revisão das normas de auditoria, com a criação da Lei *Sabanes Oxley* assinada em 30 de julho de 2002, nos Estados Unidos, além da *International Federation Of Accountants* – IFAC, que em 2004, começou a desenvolver o projeto *Clarity* para deixar de forma mais clara e objetiva a responsabilidade do auditor, que entrou em vigor em 2010. Estudo como o de Menezes e Costa (2012), buscou abordar se esse projeto tem ajudado a diminuir o *gap* de expectativas na profissão do auditor.

Delimitações de asseguuração quanto ao relatório (opinião) dos auditores foram definidos, as normas passaram a dar esclarecimento quanto aos procedimentos e testes a serem tomados pelos auditores e a ética a ser seguida para que o usuário tenha uma leitura adequada das informações que estão sendo passadas a ele através das demonstrações contábeis.

Nesse contexto, este estudo tem por objetivo avaliar o *expectation gap* em auditoria, dentro do campo acadêmico de graduação em Ciências Contábeis, visando identificar o grau de diferenças a respeito do que se espera de um trabalho do auditor pelos alunos da Universidade de Brasília, em sua maioria do curso de Ciências Contábeis, sobre como estes veem a responsabilidade do auditor quando não detectam erros ou fraudes.

Para alcançar esse propósito, a pesquisa é realizada por meio da aplicação de um questionário destinado a alunos de graduação de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), por meio de situações-problemas com escalas de 1 a 7, para uma análise quantitativa a respeito do papel do auditor em Situações-problemas criadas para questionar

sua atitude perante fraudes e erros, e saber qual o grau de possível culpa atribuída ao auditor independente.

Além dessa parte introdutória, que contextualiza o tema e define o objetivo, este estudo contempla: o referencial teórico, tratando sobre os preceitos teóricos do *gap* de expectativas e de estudos anteriores sobre o tema (Seção 2); os procedimentos metodológicos, descrevendo as ações empregadas para o alcance dos objetivos propostos (Seção 3); a análise de resultados obtidos na aplicação dos instrumentos de pesquisa (Seção 4); e considerações finais sobre o trabalho, tendo por base os preceitos teóricos e as evidências empíricas obtidas (Seção 5).

2 – REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Papel da Auditoria

De acordo com a NBC-TA 200, a respeito dos objetivos gerais do auditor, o papel do auditor é o de aumentar a confiança, dos usuários da informação contábil, nas demonstrações apresentadas de determinadas entidades, através da emissão de sua opinião a respeito de todos os aspectos relevantes e em conformidade com os relatórios financeiros aplicados e normas.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), em seu sítio, descreve o auditor como o profissional que irá garantir a credibilidade das informações financeiras prestadas e elaboradas pela administração de uma empresa, representando de forma adequada a sua situação patrimonial, financeira e seu desempenho, além de exercer função social, fortalecendo os laços de confiança entre as companhias e usuários da informação.

Conforme Dantas (2012) evidencia, a auditoria pode ser descrita através de dois objetivos, o primeiro seria verificar se as informações apresentadas estão de acordo com os princípios contábeis, e o segundo, verificar e avaliar se após a adoção dos princípios a informação está sendo repassada de forma verdadeira.

O trabalho da auditoria independente é analisar as demonstrações contábeis para verificar quanto à adequação, tempestividade e conformidade dos dados apresentados tendo como base os princípios fundamentais de contabilidade (SANTOS; *et. al*, 2009). A auditoria se resume ao conjunto de procedimentos técnicos que capacitam o auditor a emitir um parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis sobre sua posição financeira e patrimonial de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e as legislações pertinentes (SANTOS e PEREIRA, 2004).

Damascena *et. al.* (2011) afirma que as informações auditadas trazem mais benefícios econômicos, pois, se acredita que estão menos distorcidas, e consequentemente que o valor informacional delas é maior. Cumprindo desse modo, a função de proteger os investidores atestando a informação contábil fornecida pela empresa, reduzindo a assimetria informacional existente com o controlador (NIYAMA; *et. al.*, 2011).

Braunbeck (2010) afirma que o papel do auditor é atuar como intermediador de informações, ou seja, se conseguir reduzir os custos oportunistas a auditoria terá êxito. Para Moraes (2012), a auditoria é um processo que utiliza técnicas contábeis para garantir que não haja erros ou fraudes relevantes, nas demonstrações apresentadas. Porém, esse processo pode causar certa confusão quanto ao que realmente é a auditoria e o que é esperado do trabalho do auditor.

Infere-se que há uma função social latente na auditoria independente, conforme Moraes (2012), e a base para isso é a confiança, entre a ética do auditor e a sociedade, que os usuários da informação contábil atribuem ao trabalho realizado pelos auditores, apontando que as normas contábeis foram respeitadas e aplicadas nos relatórios. Moraes (2012) ainda deixa explícito que é necessário entender as atribuições que competem ao auditor na realização de seus trabalhos bem como seu alcance.

2.2 Limites da Asseguração Razoável

De acordo com Dantas *et. al.* (2011) um posicionamento da IFAC (2008) é destacado ao afirmar que o trabalho de auditoria é de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, e se foram preparadas em todos os aspectos relevantes de acordo com o framework aplicado. Assim, de acordo com as NBC TAs o auditor tem base para obter a segurança razoável das demonstrações contábeis como um todo, e garantir que elas estejam livres de distorções relevantes, independente de erros ou fraudes (DANTAS; ET. AL, 2011).

Assim a segurança que o auditor propõe é razoável e não absoluta, conforme afirma Longo (2011). Dantas, *et. al.* (2011) afirma que a asseguração razoável não é um nível de segurança absoluta, pois há limitações como o fato do auditor obter a maioria das suas evidências para basear sua opinião de forma persuasiva e não conclusiva.

Albuquerque (2009) ressalta quatro pontos importantes a respeito de uma auditoria, de acordo com as normas técnicas: (i) o fato de o auditor opinar e não atestar sobre as práticas contábeis aplicadas as demonstrações; (ii) a responsabilidade de detectar fraudes não cabe ao auditor, mas sim à administração da empresa; (iii) o fato do trabalho de auditoria ser feito por

amostragem, não necessariamente sendo probabilística; e (iv) o auditor não é responsabilizado caso não previna fraudes.

Conforme a Resolução CFC 1.207/2009, a responsabilidade quanto à detecção e prevenção de fraudes e erros compete à administração da entidade. Depreende-se de Múrcia (2007), que o auditor independente não se compromete ao afirmar quanto à manipulação ou não das informações contábeis, tendo, portanto, apenas responsabilidade parcial na detecção de fraudes.

2.3 Gap de Expectativas

Para Santos e Grateron (2003) está claro que o auditor sabe de suas responsabilidades, porém a existência de um “gap” é visível quanto ao que os usuários esperam da auditoria. Essa carga de responsabilidade quanto ao valor, objetivo, natureza e o efeito do trabalho de auditoria, ocasionada pelas expectativas, acarretam em críticas às empresas auditadas e aos auditores independentes, em relação ao desempenho de suas atribuições (MORAES, 2012).

A auditoria pode ser concebida como a comprovação da veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis (ALMEIDA, 2004). Contudo, como aponta Albuquerque (2009), casos como o da Enron, que manipulavam os resultados de suas demonstrações contábeis para ter lucros exorbitantes e atrair investidores, levou a firma de auditoria Arthur Andersen à falência por não ter detectado tamanha fraude. Nesse caso, são apresentadas duas situações antagônicas: em uma a auditoria é vista como solução para fraudes, na outra se tem um caso envolvendo uma firma de auditoria na fraude, o que compromete a credibilidade do auditor independente.

Dutra (2011), aponta que as diferenças surgem principalmente por causa da compreensão inadequada do papel da auditoria independente e dos limites pertinentes à profissão, assim como das responsabilidades que o auditor assume durante a realização dos trabalhos. Todos aqueles que possuam qualquer tipo de relação com a entidade que está sendo auditada terão interesses na opinião dos auditores independentes, pois serão nelas que se basearão suas decisões (SANTOS E GRATERON, 2003). Desta forma, como afirma Firmino *et. al.* (2010), mesmo a auditoria estando sujeita a aspectos subjetivos, a opinião do auditor expressa confiança da realidade econômica e financeira da entidade auditada, na visão dos usuários da informação.

O auditor na realização de seus trabalhos não analisa se as demonstrações financeiras atendem as demandas manifestas e externadas de expectativas de respostas dos usuários,

realizam seus trabalhos com base nas normas contábeis, mas isso ocorre não por causa de descaso, mas sim por ser incapaz de atender essas expectativas. (MORAES, 2012).

Assim, Niyama *et. al.* (2011, p.130/131) aponta o que é necessário para reduzir esse *gap*:

“O pressuposto é que o ambiente regulatório deve propiciar o aperfeiçoamento das ações dos auditores, por reduzir os *gaps* de compreensão sobre a abrangência do trabalho, definir responsabilidades, estabelecer a abrangência mínima em cada trabalho, orientar sobre o padrão de pronunciamentos, definir referências para procedimentos, definir os requisitos profissionais a serem observados para garantir a independência e o ceticismo do auditor, delimitar mais claramente o que não pode ser feito por esses profissionais, entre outros aspectos.”

2.4 Pesquisas Sobre o Tema

Alguns estudos realizados sobre *gap* de expectativas em auditoria no Brasil buscaram identificar onde se encontram a maior parte dessas diferenças, como Albuquerque (2009) que buscou, principalmente, analisar a diferença entre as expectativas dos usuários e as normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em relação ao papel do auditor independente. A pesquisa foi feita com dois propósitos, o de fornecer aos órgãos reguladores subsídios para aprimorar as normas de auditoria e o de tentar deixar claro para os usuários o papel e o dever de auditoria através da educação continuada.

Foram elencadas três categorias para identificar entre quais agentes esse *gap* existiria, a) auditor versus normas; b) usuários versus normas; e c) usuários versus auditores. Além disso, foram elaboradas três escalas para ajudar a responder onde se encontram as maiores diferenças, 1) responsabilidade na prevenção e detecção de fraude; 2) responsabilidade na prevenção e detecção de erros; e 3) comunicação de erros.

Albuquerque (2009) elaborou quatro hipóteses para serem testadas, a fim de identificar diferenças significativas entre: 1) usuários e normas de auditoria; 2) auditores independentes e as normas; 3) auditores independentes e usuários; e por último 4) verificar se quanto maior o nível de envolvimento com as práticas de auditoria menor é o *gap*.

A metodologia foi desenvolvida por meio de um questionário com respostas de escala de 1 a 7, sobre o nível de envolvimento com práticas de auditoria; nível de atitude de relação à prevenção e detecção de fraudes; nível de atitude de relação à prevenção e detecção de erros; e nível de atitude de legitimidade. Da amostra conseguiu-se 50 respostas de auditores e de 106 usuários da contabilidade. As respostas foram analisadas estatisticamente para responder a

seguinte questão: “Existem diferenças significativas entre as expectativas dos usuários da contabilidade e o conteúdo das normas de auditoria editadas pelo Conselho de Contabilidade, CFC, no tocante ao papel que se atribui ao auditor independente?”.

A autora conclui que foram constatadas diferenças significativas entre as expectativas dos usuários da informação e o conteúdo das normas de auditoria para as três escalas, também foram encontradas diferenças significativas entre expectativas dos auditores independentes e o conteúdo das normas de auditoria; e quanto a diferença entre as expectativas dos auditores e as expectativas dos usuários da contabilidade apenas tiveram diferenças para as duas primeiras escalas, enquanto que para a terceira não teve diferença.

Outro estudo sobre o tema foi desenvolvido por Menezes e Costa (2012), que aplicaram questionários elaborados inicialmente por Albuquerque (2009), mas foi modificado para atender a metodologia *Survey*, ou seja, de respostas pessoais sem escalas. Foram extraídas 45 questões, que foram revisadas para atender ao projeto *Clarity* e foi submetida à análise de especialistas para verificar se as questões estavam coerentes. Dessas questões, 40 são voltadas à construção das escalas, compostas inicialmente por 6 questões referentes ao envolvimento, 26 questões que retratam a responsabilidade do auditor relacionada com a fraude, 8 questões referentes à percepção da legitimidade da auditoria e 5 questões relacionadas ao perfil do respondente.

Da amostra foram obtidas 93 respostas de usuários da informação e 71 respostas de auditores independentes. Foram elaboradas escalas, quanto 1) ao nível de envolvimento com práticas em auditoria; 2) Nível de responsabilidade do auditor relacionada a fraude e 3) nível de percepção da legitimidade da auditoria. Foram elaboradas duas hipóteses, a primeira abordando a existência de diferenças significativas entre as expectativas dos usuários da contabilidade e os auditores independentes e a segunda referia-se ao fato de maior conhecimento das práticas de auditoria diminuía ou não a diferença de expectativas.

Houve a percepção de três fatores essenciais para a análise, a) identificação, indagação e comunicação do risco da fraude; b) avaliação das implicações para a auditoria quando do reconhecimento da fraude; e c) responsabilidade do auditor. Para a operacionalização do modelo proposto foram elencadas escalas para saber quanto ao nível de envolvimento com as práticas de auditoria; quanto ao nível de responsabilidade do auditor relacionada as fraudes; e quanto a percepção da legitimidade da auditoria.

Os resultados indicam que há diferença de expectativas entre auditores e usuários da informação quanto aos dois primeiros fatores e que não há diferença quanto ao terceiro.

Observou-se também de acordo com as escalas elencadas anteriormente que o nível de envolvimento com a auditoria não contribuiu para a redução do nível de expectativas para nenhum dos fatores para os auditores, já para os usuários da informação somente reduziu para o segundo fator. Por fim tanto os usuários da informação contábil como os auditores independentes tiveram um grau elevado de concordância com o nível de legitimidade do trabalho de auditoria.

Moraes (2012) em seu trabalho teve o objetivo geral de entender as características entre as diferenças entre os usuários da informação contábil e os auditores independentes em cenário globalizado, deste modo, o autor investiga artigos científicos produzidos em diversos países do mundo. O autor utilizou a pesquisa exploratório, realizando uma revisão da literatura disponível sobre o tema, por meios de materiais encontrados na internet, sendo analisados os resumos dos trabalhos achados através de bibliotecas digitais - Capes, Google, Scopus, Institutos de Ensino e bibliotecas do Mestrado da UERJ e da PUC-GO.

A pesquisa usou artigos de diferentes países - África do Sul, Portugal, Nigéria, Malásia, Líbia, Jordânia, Irã, Índia, Holanda, Egito, Dinamarca, China, Brasil, Bélgica, Bangladesh e Arábia Saudita - entre 1993 e 2011. Com base nos artigos analisados, foi possível concluir que em todos há diferença de expectativas quanto aos usuários da informação contábil e dos auditores independentes, e a principal diferença ainda consiste na detecção de fraudes por parte dos auditores. De se ressaltar, em relação aos achados de Moraes (2012), as diferenças significativas ao longo dos anos em relação à produção dos artigos analisados, mas o autor se concentrou em analisar os *gaps* de expectativas existentes entre os usuários e os auditores nos países de origem dos artigos na época em que foram produzidos.

Moraes *et. al.* (2013) tiveram por objetivo principal identificar com que frequência foram publicados estudos sobre o *gap* de expectativas em auditoria no site Google Acadêmico. Utilizando como referências as palavras-chave *Audit Expectation Gap*, os autores recuperaram 126 artigos, tendo por base ano da publicação, gênero, autores, e o canal de divulgação de estudos. Os artigos investigados foram publicados entre os anos de 1987 e 2012,. Deste modo os autores esperavam contribuir para estudos bibliométricos na área de ciências contábeis.

3 - PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Tipo de pesquisa

Este trabalho, quanto aos seus objetivos, utiliza-se do tipo de pesquisa descritiva, que, conforme Gil (2002) costuma envolver técnicas padrões, como aplicação de questionários, para a coleta de dados. Esse tipo de pesquisa tem como objetivo primordial estudar e descrever as características de um grupo ou fenômeno e estabelecer relações entre as variáveis [...] incluindo-se também nesse grupo pesquisas que tem por objetivo o levantamento de opiniões de determinado grupo (GIL, 2002).

Quanto à abordagem, a pesquisa tem como característica ser quantitativa, por possuir uma amostra grande, representativa da população que está sendo estudada, e ser centrada na objetividade (FONSECA, 2002, *apud* GERHARDT; SILVEIRA, 2009). Para a análise de dados foi utilizado o método estatístico que segundo Gil (2008), para investigações em ciências sociais é uma ferramenta importante, pois mesmo os resultados não sendo de absoluta certeza, são dotados de grande probabilidade de serem verdadeiros, [...] por possuir um grau de precisão razoável, o que o torna aceito pela maioria dos pesquisadores.

3.2 Instrumento de Pesquisa

Para o alcance dos propósitos do estudo, foram desenvolvidos dois tipos de questionário - definidos como tipo A e tipo B - em que situações-problemas, baseadas em casos reais obtidos em Gramling *et. al.* (2012), que descrevem situações de fraudes ou erros contábeis não detectados por parte dos auditores independentes e foram questionados quanto a sua possível culpa.

No questionário do tipo A, após a descrição do tipo de erro ou fraude que ocorreu na companhia, não foram apresentadas justificativas do auditor ao fato de não ter detectado a fraude ou erro. Já no segundo questionário, tipo B, foram colocadas as mesmas situações-problemas, porém com a justificativa do auditor ao final para a não detecção da fraude ou do erro por parte da realização de seus trabalhos.

Os questionários foram aplicados em sala de aula, de matérias oferecidas pelo curso de Ciências Contábeis da Universidade Brasília, foram distribuídos de forma aleatória, misturando-se os questionários dos tipos A e B, sem que os alunos que os recebiam soubessem da distinção entre os questionários, para verificar se a justificativa ao final modificava ou não a resposta.

Para cada situação-problema descrita nos questionários, foi perguntado aos respondentes qual o grau de responsabilidade que eles acreditavam que o auditor tinha quanto a não detecção da fraude ou do erro, utilizando uma escala de Likert de 1 a 7, em que 1 significava “discordo totalmente” - os respondentes acreditavam que o auditor não tinha culpa e que a sua independência não havia sido comprometida - e 7 significava “concordo totalmente” - os respondentes acreditavam que o auditor tinha culpa por não detectar a fraude ou erro, e a sua independência havia sido comprometida.

3.3 Público Alvo

A pesquisa teve por foco os alunos de graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, porém alunos de outras matérias também participaram por estarem nas aulas oferecidas pelo departamento de Ciências Contábeis. Foram aplicados questionários em sala de aula, com alunos de todos os semestres. O perfil do respondente foi traçado a partir do semestre que o aluno se encontrava e se já havia cursado ou não as matérias de Auditoria I e/ou Auditoria I e Auditoria II, de acordo com o currículo acadêmico da instituição. O intuito de instituir esses controles para a pesquisa foi o de verificar se cada uma das variáveis de controle influenciaria a percepção do respondente sobre o grau de responsabilidade do auditor em relação às situações-problemas descritas.

De um total de 265 questionários respondidos: 95 (36%) foram respondidos por alunos que cursavam até o 5º semestre; 162 (61%) por alunos do 6º semestre em diante; e 8 (3%) por alunos que não identificaram o semestre que estavam cursando.

Quanto ao quesito de terem cursado ou não as disciplinas específicas de auditoria, foi constatado que: 101 (28%) respondentes ainda não haviam cursado nenhuma das matérias de auditoria; 37 (14%) só haviam cursado auditoria I; e 127 (48%) haviam cursado Auditoria I e Auditoria II.

3.4 Parâmetros de análise

Para a pesquisa foram obtidos 265 questionários, sendo 133 questionários do tipo A e sendo 132 do tipo B. A análise de resultado foi desenvolvida utilizando-se a escala de Likert, que de acordo com Silva Júnior e Costa (2014) consiste em desenvolver um conjunto de afirmações relacionadas à definição do constructo, fazendo com que os respondentes demonstrem o seu grau de concordância com o apresentado. É entendida como um

instrumento de fácil manuseio e que ajuda as pesquisas a serem respondidas de forma objetiva (SILVA JÚNIOR; COSTA, 2014).

Para o tratamento dos dados foram analisadas as estatísticas descritivas das respostas obtidas para cada grupo separadamente, analisado de acordo com as respostas obtidas nas situações-problemas por cada respondente, de forma a tentar encontrar um padrão para as respostas, além de verificar como se comporta cada grupo de análise quanto ao *gap* de expectativas.

Em seguida, foi feita uma análise por regressão para constatar qual o nível de significância para os questionários com a justificativa do auditor e os respondentes terem ou não cursado alguma das matérias de auditoria. Para essa análise a variável de controle “por semestre” não foi considerada, dada a sua correlação com o fato de o aluno ter cursado uma das disciplinas de auditoria.

4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Estatísticas Descritivas - Quadro Geral

A análise inicial foi feita com todos os 265 respondentes dos questionários. De acordo com a Tabela 1, foi observado, no conjunto das situações-problemas, que as medidas de tendência central da amostra - média e mediana - alcançam 4,6 e 5,0, respectivamente, ambas superiores ao ponto central da escala de Likert (equivalente a 4,0), o que sugere que os estudantes pesquisados entendem haver responsabilidade dos auditores nas situações apresentadas para análise.

Esse mesmo tipo de evidência é verificada em cada uma das cinco situações-problemas - embora a média em algumas delas (em particular a situação-problema 3) tenha ficado mais próxima ao ponto central da escala - o que reforça o destacado no item anterior.

Tabela 1: Análise geral do resultado dos questionários

Situação-problema	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio padrão
Sit. 1	4,4	5,0	1,0	7,0	2,0
Sit. 2	4,4	5,0	1,0	7,0	1,9
Sit. 3	4,3	5,0	1,0	7,0	2,0
Sit. 4	5,0	5,0	1,0	7,0	1,9
Sit. 5	4,9	5,0	1,0	7,0	1,8
Média geral	4,6	5,0	1,0	7,0	1,9

O exame dos pontos máximos e mínimos e do desvio padrão revela, porém, uma variação acentuada na atribuição das notas representativas da escala, demonstrando que não há um consenso quanto à culpa do auditor nos casos relatados. Ao se observar as medidas de desvio padrão, nota-se que a diferença de respostas pode chegar a quase 2 pontos acima ou a baixo da média, o que indica que, mesmo com a média de 4,6 as respostas apresentam variação acentuada, dificultando, de início, uma conclusão acentuada sobre o grau de responsabilidade dos auditores nas situações relatadas.

4.2 Estatísticas Descritivas - Por Grupos de Controle

4.2.1 Por Tipos de Questionário

A análise a seguir foi feita de acordo com o tipo de questionário – os de tipo A, sem a justificativa do auditor, e os tipo B, com a justificativa do auditor – para verificar se o fato de o auditor apresentar a sua justificativa para as situações-problemas alteraria o entendimento dos respondentes sobre o grau de responsabilidade daqueles profissionais.

Ao analisar os dados obtidos por tipos de questionários, tem-se o cenário apresentado na Tabela 2. Os 133 questionários do tipo A tiveram média geral para todas as situações de 4,7, e os questionários do tipo B, 4,5, próximo a média geral dos 265 questionários analisados de forma geral. Embora os respondentes do questionário tipo B indiquem um menor grau de responsabilização dos auditores, a avaliação sobre se essa diferença é estatisticamente relevante está apresentada na Seção 4.3.

Em relação aos pontos mínimos, máximos e desvio padrão, verifica-se a mesma situação destacada em relação ao conjunto da amostra, ou seja, uma grande variabilidade no entendimento dos respondentes quanto ao grau de responsabilização dos auditores.

Tabela 2: Análise por tipos de questionários

Quest.	Quantidade	Estatísticas	Sit. 1	Sit. 2	Sit. 3	Sit. 4	Sit. 5	Nota Média
A	133	Média	4,6	4,4	4,5	5,2	4,9	4,7
		Mediana	5,0	4,0	5,0	6,0	5,0	5,0
		Mínimo	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
		Máximo	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
		Desvio padrão	2,0	1,9	1,9	1,8	1,9	1,9
B	132	Média	4,2	4,4	4,1	4,7	5,0	4,5
		Mediana	4,5	5,0	4,0	5,0	6,0	4,9
		Mínimo	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
		Máximo	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
		Desvio padrão	2,0	1,9	2,1	1,8	1,7	1,9

4.2.2 Pelo Semestre Letivo Cursado

Para a análise de acordo com o semestre, utilizou-se a divisão de períodos conforme a quantidade de semestres oferecidos pela Universidade de Brasília aos alunos do curso de Ciências Contábeis noturno, 10 semestres, separando-se assim os questionários por aqueles que cursaram até o 5º semestre e do 6º semestre em diante. Para essa amostra foram desconsiderados 8 questionários de alunos que não responderam em que semestre estavam.

Ao analisar-se a Tabela 3, é constatado que as médias das respostas para alunos que cursam até o 5º semestre e a partir do 6º semestre são próximos, da ordem de 4,5 e 4,7. A diferença é que o grupo de alunos a partir do 6º registra mediana ligeiramente superior ao primeiro grupo, porém o desvio-padrão são próximos, o que pode indicar que o conhecimento adquirido em contabilidade faz com que os alunos tenham maior consciência de uma possível culpa do auditor, mas as respostas dos grupos não são uniformes.

Tabela 3: Análise de dados por período

Período	Quantidade	Estatísticas	Sit. 1	Sit. 2	Sit. 3	Sit. 4	Sit. 5	Nota Média
Até 5º semestre	95	Média	4,5	4,2	4,1	4,8	4,9	4,5
		Mediana	5,0	4,0	4,0	5,0	5,0	4,6
		Mínimo	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
		Máximo	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
		Desvio padrão	2,0	1,9	2,0	2,0	1,9	2,0
A partir do 6º semestre	162	Média	4,3	4,5	4,5	5,0	4,9	4,7
		Mediana	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
		Mínimo	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
		Máximo	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
		Desvio padrão	2,0	1,9	2,0	1,8	1,7	1,9
Não indicado	8	Média	4,3	4,9	4,6	5,3	4,5	4,7
		Mediana	4,5	5,5	5,5	5,5	4,5	5,1
		Mínimo	1,0	2,0	1,0	3,0	1,0	1,6
		Máximo	6,0	7,0	7,0	7,0	7,0	6,8
		Desvio padrão	1,9	1,7	2,5	1,5	2,5	2,0

4.2.3 Por ter Cursado ou Não Disciplinas de Auditoria

Na terceira da análise das estatísticas descritivas por grupos de controle são consideradas as respostas aos questionários de acordo com a condição do respondente ter cursado ou não as disciplinas de Auditoria I e/ou Auditoria I e II. Essa variável foi usada para averiguar se o conhecimento das normas e procedimentos na área de auditoria interferem na opinião dos respondentes quanto a não detecção das fraudes ou erros descritos.

Os currículos dessas matérias proporcionam ao aluno conhecer as normas de auditoria, além de conhecerem melhor o processo de auditoria, na Auditoria I abrangendo todo o processo de forma superficial e em Auditoria II de forma aprofundada quanto aos procedimentos de uma auditoria independente.

Ao considerar as médias gerais dos respondentes conforme terem ou não cursado auditoria, apresentadas na Tabela 4, nota-se que mesmo uma diferença pequena, a média daqueles que já haviam cursado Auditoria I e II, foi maior do que a média geral daqueles que não haviam cursado Auditoria ou tinham cursado apenas Auditoria I, na ordem de 4,7 e 4,5.

Incluindo-se a análise das médias das medianas, percebe-se uma diferença considerável de 4,6 daqueles que não cursaram auditoria e 5,0 para aqueles que cursaram apenas Auditoria I, contra 5,4 daqueles que cursaram Auditoria I e II. Esse comportamento

pode ser justificado pelas diferenças na dimensão das amostras. Mesmo com os desvios padrão se aproximando de 2,0 para todos os casos, isso não torna as respostas mais próximas, mas sim, mostra que os questionários dos respondentes que não cursaram auditoria e que cursaram apenas a 1ª etapa foi em torno de 2,0 a 6,0 aproximadamente, enquanto as respostas daquelas que cursaram ambas foi em torno de 3,0 a 7,0.

Conforme a análise foi possível perceber que a opinião daqueles que não cursaram auditoria e aqueles que cursaram apenas Auditoria I foi insignificante estatisticamente, porém quando comparadas a variável daqueles que cursaram Auditoria I e II houve diferença. O que pode indicar que o conhecimento aprofundado nas normas e nas práticas de auditoria os alunos entendem que o auditor independente tem maiores responsabilidades, e portanto, o auditor tem parcela de culpa.

Os resultados demonstram que, independentemente do semestre cursado, os respondentes possuem graus de concordâncias parecidas quanto à responsabilidade do auditor independente, o que possui ligação com o fato de os alunos terem ou não cursado as matérias de Auditoria I e ou Auditoria I e II, já que conforme o aluno vai avançando no curso, é proporcionado a ele cursar essas matérias.

Tabela 4: Análise de dados por ter cursado ou não a disciplina de auditoria

Disciplina Auditoria	Quantidade	Estatísticas	Sit. 1	Sit. 2	Sit. 3	Sit. 4	Sit. 5	Nota Média
Não cursou auditoria	101	Média	4,5	4,3	4,0	5,0	4,9	4,5
		Mediana	5,0	4,0	4,0	5,0	5,0	4,6
		Mínimo	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
		Máximo	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
		Desvio padrão	1,9	1,8	2,0	1,9	1,9	1,9
Cursou auditoria I	37	Média	4,5	4,4	4,3	4,8	4,7	4,5
		Mediana	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
		Mínimo	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
		Máximo	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
		Desvio padrão	2,0	1,9	2,1	1,9	1,7	1,9
Cursou auditoria I e II	127	Média	4,3	4,5	4,6	5,0	5,0	4,7
		Mediana	5,0	5,0	5,0	6,0	6,0	5,4
		Mínimo	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
		Máximo	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
		Desvio padrão	2,0	1,9	2,0	1,9	1,8	1,9

4.3 Análise por Regressão

A análise por regressão foi elaborada para verificar se os questionários de tipo B, com a justificativa do auditor modificavam a percepção dos alunos comparado com o fato de terem ou não cursado Auditoria I e/ou Auditoria I e II. Para a análise não foi considerado o semestre cursado pelo aluno, pois conforme o aluno avança no curso de Ciências Contábeis é proporcionado a ele cursar as matérias de auditoria, não sendo considerada uma informação relevante para a análise.

Para a realização desses testes, foi estimado o seguinte modelo de regressão:

$$NotaEsc_i = \beta_0 + \beta_1 QB_i + \beta_2 Aud_i + \beta_3 (QB * Aud)_i + \varepsilon_i$$

Sendo que:

NotaEsc: nota atribuída pelo respondente i, representativa do grau de responsabilidade atribuída ao auditor em relação à(s) situação(ões)-problema(s);

QB: variável *dummy*, assumindo 1 para os casos em que o questionário respondido pelo participante i foi do tipo B;

Aud: variável representativa do nível de conhecimento do respondente i em relação à disciplina de auditoria – assume 1 para os alunos que cursaram a disciplina Auditoria II, 0,5 para quem cursou Auditoria I e 0 para os demais respondentes.

Os resultados da estimação desse modelo são demonstrados na Tabela 5.

Tabela 5 - Análise por Regressão

Variáveis	Sit. 1	Sit. 2	Sit. 3	Sit. 4	Sit. 5	Nota Média
C	0,6911 (0,0000) ***	0,6436 (0,0000) ***	0,6271 (0,0000) ***	0,7626 (0,0000) ***	0,6947 (0,0000) ***	0,6813 (0,0000) ***
QB	-0,0853 (0,1204)	-0,0536 (0,2998)	-0,0955 (0,0814) *	-0,1166 (0,0215) **	-0,0125 (0,8017)	-0,0699 (0,0266) **
AUD	-0,0629 (0,2458)	-0,0232 (0,6490)	0,0363 (0,5004)	-0,0247 (0,6189)	-0,0019 (0,9686)	-0,0134 (0,6650)
QB*AUD	0,0711 (0,3514)	0,0996 (0,1655)	0,0749 (0,3249)	0,0666 (0,3429)	0,0062 (0,4072)	0,0722 (0,0979) *

Nível de significância: *** 1%; ** 5%; * 10%; p – valores entre parênteses.

Os resultados alcançados com a estimação do modelo de regressão revelam, inicialmente, que há uma relação negativa e estatisticamente relevante entre a nota representativa do grau de responsabilidade atribuída ao auditor (**NotaEsc**) em relação à média

das situações-problemas 1 a 5 e o fato de o pesquisado ter respondido o Questionário B (**QB**). Essa relação estatisticamente relevante à aplicação do Questionário B também foi identificada nos casos específicos das situações-problemas 3 e 4.

Esse conjunto de resultados revela que quando foram apresentados aos participantes os argumentos do auditor, o grau de responsabilidade atribuído pelo respondente aos profissionais de auditoria é estatisticamente menor que nos casos em que o questionário não apresenta as justificativas do auditor para as situações-problemas.

Quanto ao fato de os respondentes terem cursado as disciplinas de auditoria (**Aud**), não foi constatada relação relevante com o grau de responsabilidade do auditor atribuído pelo participante da pesquisa em nenhuma das situações-problemas e nem em relação à média das situações. Isso significa que o fato de ter cursado disciplinas de auditoria não interferiu nos julgamentos sobre o grau de responsabilidade dos auditores em relação aos fatos narrados.

Por fim, também foi testada a relação entre o grau de responsabilidade atribuído aos auditores e variável de interação (**QB*Aud**). Apenas quando se considera a média das notas atribuídas às cinco situações-problemas foi identificada relação levemente relevante (p-valor de 9,79%). Em nenhuma situação-problema, isoladamente foi confirmada relação relevante. O conjunto desses resultados revela que o fato de ser aplicado o Questionário B, combinado com a condição de o respondente ter cursado as disciplinas de auditoria não interfere no grau de responsabilidade atribuído aos auditores nas situações específicas apresentadas nos questionários.

5 - CONCLUSÕES

O *gap* de expectativas em auditoria, torna-se um tema recorrente principalmente quando grandes escândalos corporativos de corrupção acontecem, colocando a prova a profissão e a independência do auditor por não ter descoberto os erros ou fraudes ao longo da realização de seus trabalhos, verificando as demonstrações contábeis de grandes companhias. O estudo propôs-se a verificar o nível de percepção de possível culpa do auditor quanto a erros e fraudes não detectados na realização da auditoria, por parte dos estudantes da Universidade de Brasília, cursando matérias de ciências contábeis.

Conforme a análise descritiva dos resultados, foi possível perceber que, conforme o quadro geral, observando-se as médias, observou-se que os respondentes dos questionários foram tendentes a concordar com a culpa do auditor pelo erro ou fraude não detectada,

independente do semestre, tipo de questionário e de terem ou não cursado Auditoria I e/ou Auditoria I e II.

Ainda a respeito das análises descritivas, ao se analisar isoladamente as variáveis que poderiam influenciar os resultados quanto a percepção de culpa do auditor foram obtidos os seguintes resultados: quanto a variável relacionada ao tipo de questionário, com ou sem a justificativa do auditor, não foi possível verificar diferenças significativas entre os respondentes de ambos os questionários, indicando que a justificativa do auditor não gerou diferença na concordância quanto a culpa da não detecção da fraude pelo auditor, sendo que os resultados apontam para concordância quanto a culpa do auditor, por estar acima da média 4,0.

A segunda variável analisada, divisão dos respondentes pelo semestre, demonstrou que os conhecimentos adquiridos pelos alunos de ciências contábeis no decorrer do curso, não foram suficientes para mudar a percepção de culpa da não detecção da fraude ou do erro por parte do auditor. E também mostraram a partir dos resultados que há uma tendência de acreditar que o auditor possui culpa na não detecção de fraudes ou erros.

Por último foi avaliado a variável quanto aos respondentes terem cursado ou não as matérias de Auditoria I e Auditoria I e II. Essa classificação trouxe resultados semelhantes para aqueles que não cursaram nenhuma das matérias e aqueles que cursaram apenas Auditoria I, enquanto que para aqueles que cursaram Auditoria I e II demonstraram ter maior concordância com a culpa do auditor, indicando que com o maior conhecimento das normas e procedimentos de auditoria, os alunos enxergam melhor as responsabilidades do auditor, por isso os resultados apontam para uma concordância maior de culpa dos auditores.

Quanto a análise dos dados por regressão, foi possível perceber que para a maioria das situações o fato de ter a justificativa do auditor foi significativa apenas para as situações 3 e 4, e os alunos terem ou não cursado alguma das matérias de auditoria não foi significativa para a opinião de culpa do auditor, nem nas situações isoladas e nem nas médias. A interação entre as duas variáveis (***QB*Aud***) mostrou-se levemente relevante apenas quanto a média das situações-problemas, ou seja, o questionário com a justificativa do auditor combinado com o fato do respondente ter ou não cursado uma das matérias de auditoria, não foi relevante para mudar a percepção de responsabilidade do auditor.

Conclui-se, de acordo com os resultados obtidos, que de forma geral os auditores na realização de seus trabalhos quando não detectam erros ou fraudes são considerados culpados

mesmo justificando suas falhas e o fato dos respondentes terem cursado alguma das matérias de auditoria não mudou essa percepção.

O resultado da análise das variáveis isoladamente não se distancia da análise geral, e mesmo a média das respostas estarem entre 4,0 e 5,0, os respondentes concordam que o auditor tem parcela de culpa, em relação as análises descritivas. Quanto a análise por regressão foi possível identificar, que a justificativa do auditor estar presente nas situações-problemas foi um fator que influenciou as respostas dos respondentes, mas os estudantes terem ou não cursado a matéria de auditoria não, não sendo percebida relação de relevância significativa entre as variáveis.

A pesquisa apresentou como limitações a aplicação de questionários para alunos que estavam cursando alguma matéria de graduação de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, não sendo necessariamente usuários do mercado financeiro e deve-se considerar que estes alunos estavam submetidos ao currículo acadêmico da universidade, portanto não sendo informações aplicáveis a generalidade de usuários da informação contábil. Considera-se também como limitação, para a análise por regressão, o fato do semestre do respondente não ter sido levado em consideração, pois acredita-se que conforme o aluno avança no curso é proporcionado a ele cursar alguma das matérias de auditoria.

Sugere-se para pesquisas futuras sobre o tema *gap* de expectativas em auditoria a aplicação de questionários com situações-problemas parecidas as apresentadas neste estudo e para alunos de outras universidades em outras localidades do país, com a ajuda da *internet* para se alcançar um resultado homogêneo sobre a percepção dos alunos quanto a culpa do auditor na não detecção de erros ou fraudes na realização de seus trabalhos, assim, sendo possível verificar um resultado nacional.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, K. S. L. S. Auditoria e Sociedade: Análise de Expectativas dos Usuários da Contabilidade em Relação ao Papel do Auditor. **Dissertação de Mestrado**. Salvador, 2009.

ALMEIDA, B. J. M. Auditoria e Sociedade o Diálogo Necessário. **Revista Contabilidade e Finanças**. Internacional. Universidade de São Paulo – USP. Vol. 15, n. 34, 2004.

BM&FBOVESPA, a Nova Bolsa. **Abertura de Capital: Vantagens**. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/pt-br/servicos/solucoes-para-empresas/abertura-de-capital/vantagens.aspx?idioma=pt-br>>. Acesso em: 25 mar. 2015.

BRAUNBECK, G. O. Determinantes da Qualidade das Auditorias Independentes no Brasil. **Dissertação de Doutorado**. São Paulo, 2010.

DANTAS, J. A. Auditoria em Instituições Financeiras: Determinantes de Qualidade no Mercado Brasileiro. **Dissertação de Doutorado**. Brasília. Universidade de Brasília (Unb). Brasília, 2012.

DANTAS, J. A.; CHAVES, S. M. T.; SILVA, M. R.; CARVALHO, R. P. Determinações de Refazimento/Republicação de Demonstrações Financeiras pela CVM: o Papel dos Auditores Independentes. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 7, n. 2, p. 45-64, abr/jun de 2011.

DAMASCENA, L. G.; FIRMINO, J. E.; PAULO, E. Estudo Sobre os Pareceres de Auditoria: Análise dos Parágrafos de Ênfase e Ressalvas Constantes nas Demonstrações Contábeis das Companhias Listadas na Bovespa. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Vol. 22, nº 2, p. 125-154, 2011.

DAVID FILHO, B. O Papel do Auditor Contábil na Auditoria de Sistemas de Garantia de Qualidade. **Dissertação de Mestrado**. Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 1995.

DUTRA, M. H. Modelo de Referência para o Relatório Final da Auditoria Independente Baseado na Abordagem de *Expectation Gap*. **Dissertação de doutorado**. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2011.

MENEZES, L.; COSTA, F. M. *Expectation Gap* em Auditoria: Impactos no Brasil Após a Adoção do Projeto *Clarity*. **1º Encontro ANPAD**. Rio de Janeiro, 22 a 26 de setembro de 2012.

SANTOS, E. C.; PEREIRA, A. C. O Parecer dos Auditores Independentes Sobre Demonstrações Contábeis: Uma Abordagem Sobre o Parecer Padrão, Atualmente em Vigor no Brasil. **Revista Administração Online – FECAP**, Vol. 5, nº 3, p. 26-38, 2004.

FIRMINO, J. E.; DAMASCENA, L. G.; PAULO, E. Qualidade da Auditoria no Brasil: Um Estudo sobre a Atuação das Auditorias Independentes Denominadas Big Four. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, vol. 5, n. Especial, p. 40-50. Rio de Janeiro, 2010.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª Ed, São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. 1º Ed. Rio Grande do Sul: Editora UFRGS, 2009. Disponível em: www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf Acesso em: 05 de outubro de 2015.

GRAMLING, A. A.; RITTENBERG, L. E.; JOHNSTONE, K. M. **Auditoria**. Tradução da 7ª Edição Norte-Americana. Cengage Learning, 2012.

HELIODORO, P. A. G. P. Expectation gap em auditoria. Escola Superior de Ciências Empresarias. Setúbal, Portugal.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). **Carreira do auditor**. Disponível em:
<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=22>>. Acesso em: 08 abr. 2015.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). **Auditoria: Registros de uma Profissão**. Livro eletrônico. São Paulo: Ibracon, S/D. Disponível em:
<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=2>>. Acesso em: 27 mar. 2015.

LONGO, C. G. **Manual de Auditoria e Revisão das Demonstrações Financeiras**. São Paulo: Atlas, 2011.

MORAES, I. M. Diferença de Expectativas entre Auditorias Independentes: Estudo sobre *Expectation Gap*, em Cenário Globalizado. **Dissertação de Mestrado**. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2012.

MURCIA, Fernando Dal-Ri. Relevância dos red flags na detecção dos riscos de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros. **Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)** – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

NIYAMA, J. K.; COSTA, F. M.; DANTAS, J. A.; BORGES, E. F. Evolução da Regulação da Auditoria Independente no Brasil: Análise Crítica, a Partir da Teoria da Regulação. **Advances in Scientific and Applied Accounting, Building Theories and Improving Applications Since 2008**. São Paulo, v. 4, n. 2, p. 127-161, 2011.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.329/2011. **Aprova a NBC-TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**. Conselho Federal de Contabilidade (CFC), 2011. Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203>. Acesso em: 08 abr. 2015.

SANTOS, A.; GRATERON, I. R. G. Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**. São Paulo, nº 32, p. 7 – 22, 2003.

SANTOS, A. C.; SOUZA, M. A.; MACHADO, D. G.; SILVA, R. P. Auditoria Independente: Um Estudo dos Pareceres Emitidos Sobre as Demonstrações Contábeis de Empresas Brasileiras Listadas na Bovespa e na NYSE. **Revista Universo Contábil**. v. 5, n. 4, p. 44-62, out/dez 2011.

SANTOS, E. C.; PEREIRA, A. C. O Parecer dos Auditores Independentes Sobre Demonstrações Contábeis: Uma Abordagem Sobre o Parecer Padrão, Atualmente em Vigor no Brasil. **Revista Administração Online – FECAP**, Vol. 5, nº 3, p. 26-38, 2004.

SILVA JÚNIOR, S. D.; COSTA, F. J. Mensuração e Escalas de Verificação: Uma Análise Comparativa das Escalas de Likert e *Phrase Completion*. **PMKT – Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia**, 2014.

THE SARBANES-OXLEY ACT. Lei Sarbanes-Oxley 2002. Disponível em:
<<http://www.soxlaw.com/>>. Acesso em 25 mar. 2015.

APÊNDICE - Questionário B



Universidade de Brasília

Faculdade de Administração, Economia e Ciências Contábeis (FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Questionário

Este questionário faz parte da pesquisa para o Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), da aluna **Carolline Sayuri Yamaji** (8º semestre). Sua colaboração é essencial para a realização do trabalho. Sua identificação não é necessária e todos os dados serão tratados de forma sigilosa.

1. Qual o seu curso?

- () Ciências Contábeis;
- () Outros. Qual _____.

2. Qual semestre você está cursando?

_____.

3. Você já cursou ou está cursando a matéria auditoria I ou II?

- () Curso ou já cursei auditoria I;
- () Curso ou já cursei auditoria II;
- () Ainda não.

A seguir foram elaboradas ‘situações/dilemas’, criadas com base em casos reais, a respeito de trabalhos de auditoria realizados em que o auditor é questionado pela não detecção e comunicação de erros e/ou fraudes. Não é necessária a apresentação de justificativa para as respostas.

Situação/Dilema 01

O Diretor Financeiro, Henrique Mills, da companhia AREIL CARD S.A, é responsável por negociar com alguns clientes relevantes da empresa. Porém, por se atrasar a reuniões importantes, perdeu grandes vendas. Com medo de perder seu emprego, Mills produziu faturas de vendas no nome desses clientes para aumentar a receita e cumprir as metas anuais. No ano seguinte, cancelava as vendas, justificando que as empresas tinham feito devoluções. Após dois anos, um funcionário subordinado à área financeira descobriu e relatou o caso à administração, que acusou a auditoria de não ter identificado e comunicado a fraude. Por esta

razão, está movendo um processo contra a firma de auditoria CDJ. O auditor, quando questionado, afirmou ter realizado todos os testes substantivos cabíveis, e que estes testes eram feitos por amostragem.

Considerando uma escala de 1 a 7, em que 1 significa “discordo totalmente” e 7 “concordo totalmente”, na sua opinião, qual o grau de responsabilidade do auditor pela não detecção da fraude?

Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
------------------------	---------------	------------------------

Situação/Dilema 02

A *Caberford Company*, ao contratar uma nova diretora executiva, Jackelin Daniels, uma *expert* em investimentos em títulos financeiros, decidiu começar a investir em outras empresas. A administração, também decidiu oferecer a Daniels uma bonificação para os retornos gerados nessas operações. A maioria dos títulos era custodiada na corretora *SHWAED*, do cunhado de Daniels. Durante três anos, os lucros da companhia com esses investimentos foram relevantes e não geraram qualquer tipo de questionamento. Porém, quando uma das empresas em que a *Caberford Company* mantinha investimentos faliu, Daniels é questionada sobre as perdas, sendo identificado que as operações patrocinadas pela diretora executiva envolviam fraudes realizadas em conjunto com a corretora do cunhado. A administração da empresa também processou a firma de auditoria CDJ por não ter detectado e comunicado a fraude. Ao se defenderem os auditores independentes afirmam ter aplicado os testes substantivos cabíveis a esse tipo de operação e que não tinham como descobrir a relação entre Daniels e Shwaed, dono da corretora de títulos.

Considerando uma escala de 1 a 7, em que 1 significa “discordo totalmente” e 7 “concordo totalmente”, na sua opinião, qual o grau de responsabilidade do auditor pela não detecção da fraude?

Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
------------------------	---------------	------------------------

Situação/Dilema 03

A Marjorie Eletrônicos S.A, decidiu automatizar seu sistema de controle de estoque, o que possibilitou a dispensa de 9 dos 10 funcionários envolvidos com a atividade de contagem, já que a máquina fazia a leitura eletrônica dos itens, por leitura de código de barras. Do grupo de funcionários responsável pela verificação da contagem do estoque, restou apenas João Meireles. Algumas vezes, Meireles fazia a recontagem e verificava quantidades diferentes da registrada pela máquina e que não eram iguais aos do controle, mas com preguiça de contar novamente apenas concordava com as afirmações do sistema. Após 2 anos sem grandes pedidos, finalmente a empresa recebe um pedido que pode alavancar as vendas. Porém, ao requerer os itens estocados, verificam que faltava uma grande quantidade de itens. Assim, a Marjorie Eletrônicos S.A se sentiu na obrigação de divulgar os problemas no saldo do estoque e republicar suas demonstrações. Valter Medeiros, um grande investidor, decide processar a firma de auditoria CDJ por ter lhe causado perdas. A CDJ auditoria, ao ser questionada, declarou que realizou todos os testes por amostragens, e que já havia conversado com a administração sobre a necessidade de mais uma pessoa na área de contagem.

Considerando uma escala de 1 a 7, em que 1 significa “discordo totalmente” e 7 “concordo totalmente”, na sua opinião, qual o grau de responsabilidade do auditor pela não detecção da fraude?

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
------------------------	---	---	---	---	---	---	---	------------------------

Situação/Dilema 04

A *Gold Company*, exploradora de minas de ouro, sofreu um processo investigativo por parte da CVM, que questionou a prática de reconhecimento do custo contábil do estoque de ouro. A fiscalização verificou que o setor de contabilidade lançava despesas operacionais, como despesas com pessoal, por exemplo, como custo do minério, aumentando seu ativo, ao longo de 5 anos. A companhia foi multada em uma quantia considerável, por causa desse tipo de prática contábil, e entrou com um processo contra a SLA Auditores Independentes por não identificar e comunicar a fraude. A SLA Auditores defendeu-se dizendo que os testes por amostragem foram feitos dentro dos parâmetros recomendados pelas normas profissionais e que os valores que eram transferidos para os custos não eram materiais.

Considerando uma escala de 1 a 7, em que 1 significa “discordo totalmente” e 7 “concordo totalmente”, na sua opinião, qual o grau de responsabilidade do auditor pela não detecção da fraude?

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
------------------------	---	---	---	---	---	---	---	------------------------

Situação/Dilema 05

A VMHS Produtos Hospitalares vende seus produtos a hospitais e clínicas especializadas. Como são equipamentos muito caros, a empresa tem como política de vendas a concessão de prazos de até dois anos para pagamento. Em decorrência, o contador da empresa faz um cálculo extremamente complicado a respeito da Perda Estimada com Crédito de Liquidação Duvidosa (PECLD), justificando ser necessário devido à natureza das transações. A CVM suspeita, no entanto, que a PECLD está subestimada, considerando as evidências de inadimplência histórica, e que os resultados estão artificialmente inflados. A partir de um procedimento de fiscalização sobre os trabalhos de auditoria realizada pela PRTS Auditores Independentes, a CVM confirma a suspeita sobre a inadequação do cálculo da PECLD. Como consequência, multa a empresa e a firma de auditoria. Em sua defesa a PRTS Auditores diz que realizou os testes cabíveis ao caso, mas que a natureza do cálculo era extremamente complexa e subjetiva.

Considerando uma escala de 1 a 7, em que 1 significa “discordo totalmente” e 7 “concordo totalmente”, na sua opinião, qual o grau de responsabilidade do auditor pela não detecção da fraude?

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
------------------------	---	---	---	---	---	---	---	------------------------

APÊNDICE - Questionário A



Universidade de Brasília

Faculdade de Administração, Economia e Ciências Contábeis (FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Questionário

Este questionário faz parte da pesquisa para o Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), da aluna **Carolline Sayuri Yamaji** (8º semestre). Sua colaboração é essencial para a realização do trabalho. Sua identificação não é necessária e todos os dados serão tratados de forma sigilosa.

1. Qual o seu curso?

- () Ciências Contábeis;
- () Outros. Qual _____.

2. Qual semestre você está cursando?

_____.

3. Você já cursou ou está cursando a matéria auditoria I ou II?

- () Curso ou já cursei auditoria I;
- () Curso ou já cursei auditoria II;
- () Ainda não.

A seguir foram elaboradas ‘situações/dilemas’, criadas com base em casos reais, a respeito de trabalhos de auditoria realizados em que o auditor é questionado pela não detecção e comunicação de erros e/ou fraudes. Não é necessária a apresentação de justificativa para as respostas.

Situação/Dilema 01

O Diretor Financeiro, Henrique Mills, da companhia AREIL CARD S.A, é responsável por negociar com alguns clientes relevantes da empresa. Porém, por se atrasar a reuniões importantes, perdeu grandes vendas. Com medo de perder seu emprego, Mills produziu faturas de vendas no nome desses clientes para aumentar a receita e cumprir as metas anuais. No ano seguinte, cancelava as vendas, justificando que as empresas tinham feito devoluções. Após dois anos, um funcionário subordinado à área financeira descobriu e relatou o caso à

administração, que acusou a auditoria de não ter identificado e comunicado a fraude. Por esta razão, está movendo um processo contra a firma de auditoria CDJ.

Considerando uma escala de 1 a 7, em que 1 significa “discordo totalmente” e 7 “concordo totalmente”, na sua opinião, qual o grau de responsabilidade do auditor pela não detecção da fraude?

Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
------------------------	---------------	------------------------

Situação/Dilema 02

A *Caberford Company*, ao contratar uma nova diretora executiva, Jackelin Daniels, uma *expert* em investimentos em títulos financeiros, decidiu começar a investir em outras empresas. A administração, também decidiu oferecer a Daniels uma bonificação para os retornos gerados nessas operações. A maioria dos títulos era custodiada na corretora *SHWAED*, do cunhado de Daniels. Durante três anos, os lucros da companhia com esses investimentos foram relevantes e não geraram qualquer tipo de questionamento. Porém, quando uma das empresas em que a *Caberford Company* mantinha investimentos faliu, Daniels é questionada sobre as perdas, sendo identificado que as operações patrocinadas pela diretora executiva envolviam fraudes realizadas em conjunto com a corretora do cunhado. A administração da empresa também processou a firma de auditoria CDJ por não ter detectado e comunicado a fraude.

Considerando uma escala de 1 a 7, em que 1 significa “discordo totalmente” e 7 “concordo totalmente”, na sua opinião, qual o grau de responsabilidade do auditor pela não detecção da fraude?

Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
------------------------	---------------	------------------------

Situação/Dilema 03

A Marjorie Eletrônicos S.A, decidiu automatizar seu sistema de controle de estoque, o que possibilitou a dispensa de 9 dos 10 funcionários envolvidos com a atividade de contagem, já que a máquina fazia a leitura eletrônica dos itens, por leitura de código de barras. Do grupo de funcionários responsável pela verificação da contagem do estoque, restou apenas João Meireles. Algumas vezes, Meireles fazia a recontagem e verificava quantidades diferentes da registrada pela máquina e que não eram iguais aos do controle, mas com preguiça de contar novamente apenas concordava com as afirmações do sistema. Após 2 anos sem grandes pedidos, finalmente a empresa recebe um pedido que pode alavancar as vendas. Porém, ao requerer os itens estocados, verificam que faltava uma grande quantidade de itens. Assim, a Marjorie Eletrônicos S.A se sentiu na obrigação de divulgar os problemas no saldo do estoque e republicar suas demonstrações. Valter Medeiros, um grande investidor, decide processar a firma de auditoria CDJ por ter lhe causado perdas.

Considerando uma escala de 1 a 7, em que 1 significa “discordo totalmente” e 7 “concordo totalmente”, na sua opinião, qual o grau de responsabilidade do auditor pela não detecção da fraude?

	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente	
--	------------------------	---------------	------------------------	--

Situação/Dilema 04

A *Gold Company*, exploradora de minas de ouro, sofreu um processo investigativo por parte da CVM, que questionou a prática de reconhecimento do custo contábil do estoque de ouro. A fiscalização verificou que o setor de contabilidade lançava despesas operacionais, como despesas com pessoal, por exemplo, como custo do minério, aumentando seu ativo, ao longo de 5 anos. A companhia foi multada em uma quantia considerável, por causa desse tipo de prática contábil, e entrou com um processo contra a SLA Auditores Independentes por não identificar e comunicar a fraude.

Considerando uma escala de 1 a 7, em que 1 significa “discordo totalmente” e 7 “concordo totalmente”, na sua opinião, qual o grau de responsabilidade do auditor pela não detecção da fraude?

	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
--	------------------------	---------------	------------------------

Situação/Dilema 05

A VMHS Produtos Hospitalares vende seus produtos a hospitais e clínicas especializadas. Como são equipamentos muito caros, a empresa tem como política de vendas a concessão de prazos de até dois anos para pagamento. Em decorrência, o contador da empresa faz um cálculo extremamente complicado a respeito da Perda Estimada com Crédito de Liquidação Duvidosa (PECLD), justificando ser necessário devido à natureza das transações. A CVM suspeita, no entanto, que a PECLD está subestimada, considerando as evidências de inadimplência histórica, e que os resultados estão artificialmente inflados. A partir de um procedimento de fiscalização sobre os trabalhos de auditoria realizada pela PRTS Auditores Independentes, a CVM confirma a suspeita sobre a inadequação do cálculo da PECLD. Como consequência, multa a empresa e a firma de auditoria.

Considerando uma escala de 1 a 7, em que 1 significa “discordo totalmente” e 7 “concordo totalmente”, na sua opinião, qual o grau de responsabilidade do auditor pela não detecção da fraude?

	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
--	------------------------	---------------	------------------------